

EDJ 1992/11678

Tribunal Constitucional Pleno, S 26-11-1992, nº 205/1992, BOE 307/1992, de 23 de diciembre de 1992, rec. 307
Pte: López Guerra, Luis

Resumen

El Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 5, 2 Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales.

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 45/1985 de 23 diciembre 1985. Impuestos Especiales
art.5.2 , art.11.1 , art.11.2 , art.14 , art.18
CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
art.9.3

ÍNDICE

| | |
|------------------------------|---|
| ANTECEDENTES DE HECHO | 1 |
| FUNDAMENTOS DE DERECHO | 3 |
| FALLO | 3 |

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

HACIENDA PÚBLICA

TRIBUTOS

Clases

Impuestos

Otros

PRINCIPIOS JURÍDICOS

CONSTITUCIONALES

Irretroactividad

RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD

NORMAS TRIBUTARIAS

RETROACTIVIDAD DE NORMA MÁS FAVORABLE

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

PROCESOS CONSTITUCIONALES

Cuestión de inconstitucionalidad

Planteadas por la Audiencia Nacional

Constitucionalidad de la norma

FICHA TÉCNICA

Procedimiento:Cuestión de inconstitucionalidad

Legislación

Aplica art.5.2, art.11.1, art.11.2, art.14, art.18 de Ley 45/1985 de 23 diciembre 1985. Impuestos Especiales

Aplica art.9.3 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Bibliografía

Citada en "Principio de Confianza Legítima. Sus orígenes y recepción por la Jurisprudencia comunitaria y española"

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 11 junio tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal un auto de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sec. 2ª, de la Audiencia Nacional, de fecha 3 abril anterior, por el cual se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 5.2 L 45/1985 de 23 diciembre, en relación con los arts. 11.1 y 2, 14 y 18 de la misma, por su posible vulneración del art. 9.3 CE.

SEGUNDO.- En el auto la Sala manifiesta que el art. 5.2 L 45/1985 de 23 diciembre estableció el tipo de 421 pts. por litro de alcohol absoluto "en el momento de salida de fábrica de dichos productos", puede ser contrario a los principios de irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales y a la seguridad jurídica, principios reconocidos en el art. 9.3 CE. Pues el hecho imponible -según el art. 28 LGT - o presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijada por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, no puede ser otro que la elaboración de bebidas alcohólicas, y no su salida de la fábrica, que sólo marca el momento del devengo; en consecuencia, el precepto cuestionado modifica el tipo aplicable en el momento en que se realizó el hecho imponible.

De acuerdo con la doctrina expuesta en la STC 126/1987, es verdad que no existe una prohibición absoluta de la legislación tributaria retroactiva en el marco del art. 9.3 CE, pero ello es así sin perjuicio de que esta legitimidad constitucional pueda ser cuestionada cuando la eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de arbitrariedad).

Debiendo distinguirse (ídem, f. j. 11º) entre una retroactividad "auténtica", en la cual la prohibición de retroactividad operaría plenamente y "sólo exigencias cualificadas del bien común podrían oponerse excepcionalmente a tal principio", y otra retroactividad "impropiamente", donde la licitud de la medida resultaría de una ponderación de bienes, a efectuar caso a caso, y teniendo en cuenta: las circunstancias del supuesto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como la seguridad jurídica y los demás principios constitucionales enunciados. Habrá "retroactividad auténtica" cuando una disposición legal pretenda anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley, mientras "la impropia" atañe a situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas. En el presente caso, "existe la posibilidad" de que el precepto cuestionado constituya una retroactividad auténtica vedada por el art. 9.3 CE.

El problema no radica en que los preceptos cuestionados no pudieran elevar los tipos, sino en que lo que hicieron fue aplicar esa elevación a hechos imponibles (la elaboración de alcoholes) ya realizados y consumados con anterioridad.

Por último, y respecto de la exteriorización del llamado juicio de relevancia, es claro que si el precepto cuestionado es contrario a la Constitución el recurso contencioso-administrativo habría de ser estimado.

TERCERO.- Por providencia de 22 junio 1992, la Sec. 3ª del Pleno acordó: admitir a trámite la cuestión; dar traslado de las actuaciones, conforme establece el art. 37.2 LOTC, a ambas Cámaras de las Cortes Generales, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno por medio del Mº Justicia y al Fiscal General del Estado, con el fin de que en el plazo de 15 días pudieran formular las alegaciones que estimaran convenientes; y publicar la incoación de la cuestión en el "Boletín Oficial del Estado" para general conocimiento.

CUARTO.- En escrito presentado el 30 junio 1992, la Presidencia del Congreso de los Diputados comunicó que la Mesa de la Cámara adoptó el acuerdo de no personarse ni formular alegaciones, poniendo a disposición de este Tribunal las actuaciones que fueran menester.

QUINTO.- Por su parte, la Presidencia del Senado, en escrito registrado el 7 julio 1992, solicitó que se le tuviera por personada en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

SEXTO.- El Abogado del Estado, en su escrito de alegaciones, afirma que las dudas de constitucionalidad que la Audiencia Nacional alienta se reducen a denunciar una ilegítima irretroactividad del impuesto. Tras un análisis de la evolución normativa en esta materia y de los antecedentes de la L 45/1985, se examina la naturaleza de los impuestos especiales como impuestos indirectos sobre consumos específicos, con una añadida función extrafiscal de restringir ciertos consumos.

Estos impuestos han sido configurados como impuestos que gravan en fase única la fabricación, elaboración o importación, que han de abonar los fabricantes, elaboradores o importadores, y que han de repercutir al consumidor final, por lo que no pueden configurarse como elementos del coste de fabricación. El momento del devengo, la salida de la fábrica, es coherente con la finalidad económico-financiera del impuesto, que es cuando el producto deja de ser existencia e inicia su camino hacia el consumidor final, el devengo se produce en el instante final de la fase de fabricación o elaboración, es decir, cuando el alcohol o bebida deja de ser producto elaborado para transformarse en artículo de consumo.

El hecho imponible de los impuestos especiales se delimita atendiendo a conceptos económicos, siendo la salida de fábrica signo de una relación económica en cuanto destinación al mercado. Al disponerlo así el art. 5.2 L 45/1985, se asegura la finalidad económica o financiera del impuesto y que su carga se desplace al consumidor final, al margen del ritmo de producción industrial. De ahí la errónea premisa del auto de planteamiento cuando anticipa la consumación o anticipación del hecho imponible al momento de la elaboración, olvidando, además, que con ello no se podría tener en cuenta el principio de capacidad económica.

Además, en la elevación del tipo, que ha de conectarse más bien con el principio de seguridad jurídica, no se ha producido infracción constitucional alguna, en virtud de las siguientes razones: porque pudo perfectamente el contribuyente transferir la carga tributaria al mercado de consumidores; porque tanto la aplicación del tipo vigente a la fabricación de los alcoholes o a su salida de fábrica son técnicas impositivas entre las que el legislador puede optar; porque la elevación de los tipos grava manifestaciones de capacidad contributiva posteriores a la entrada en vigor de la elevación; porque el precepto cuestionado se limita a adaptar los tipos impositivos a la evolución del nivel de precios, teniendo en cuenta su finalidad última que es gravar el consumo; porque, como señala la Exposición de Motivos que acompaña a la L 45/1985 de 18 diciembre de Impuestos Especiales, el fundamento de este impuesto es, además de la obvia finalidad fiscal, desincentivar el consumo de ciertos bienes a través de una imposición específica que grave selectivamente ese consumo no deseado, como instrumento de la política sanitaria.

Finalmente, porque el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, sobre todo, porque los fabricantes y elaboradores de bebidas alcohólicas no fueron sorprendidos en absoluto por el art. 5.2 L 45/1985, y los hechos ocurridos en el proceso "a quo" no pueden concebirse como ilustración de una confianza

legítima traicionada, sino, antes bien, como un caso de desobediencia frontal de una Ley clara y precisa, declarando y liquidando el impuesto con arreglo a tipos anteriores más bajos, y en su propio beneficio.

SEPTIMO.- El Fiscal General del Estado, en escrito presentado en el Registro General el 11 julio 1992, interesa que se desestime la cuestión. Tras reseñar los hechos, resalta que son las dudas de constitucionalidad planteada, el carácter retroactivo de la norma discutida, carácter que se funda en el auto de remisión en que el hecho imponible es la elaboración de las bebidas, de modo anterior a la entrada en vigor de la Ley, aunque la exigibilidad del pago no operase hasta el momento de salida de la fábrica del producto.

Existe un paréntesis temporal, que transcurre desde la fecha de elaboración hasta la de salida, en el cual la Ley impone a los productos el nuevo tipo. Desde esta perspectiva, existe una cierta retroactividad, pero, a la luz de la doctrina recogida en la STC 126/1987, es una situación de retroactividad impropia y mínima, pues la nueva Ley se aplica a efectos todavía no agotados de la relación jurídica nacida con el hecho imponible. La relación tributaria no estaba consumada en el momento del devengo: la salida de la fábrica.

Por otra parte, la Ley prevé su aplicación a hechos posteriores a su entrada en vigor; así las partidas de bebidas discutidas en el proceso "a quo" fueron liquidadas en el año 1980 y la Ley se promulgó el 23 diciembre 1985. Algunas de esas partidas podían haber sido elaboradas con anterioridad, pero no habían satisfecho el preceptivo tributo. No parece, en suma, que la norma discutida sea contraria al art. 9.3 CE; antes bien, parece reforzar la seguridad jurídica, pues concreta el momento objetivo en que nace el tributo.

Por providencia de 19 noviembre 1992, se señaló el día 24 del mismo mes y año, para deliberación y votación de la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Sec. 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional eleva a este Tribunal una cuestión de inconstitucionalidad referida al art. 5.2 L 45/1985 de 23 diciembre, en relación con los arts. 11.1 y 2, 14 y 18 de la misma Ley por su posible contradicción con los principios de irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica reconocidos en el art. 9.3 CE. Dicho art. 5.2 L 45/1985 de 23 diciembre, estableció el tipo de 421 pts. por litro de alcohol absoluto "en el momento de la salida de fábrica de dichos productos", precepto que, como toda la Ley, entró en vigor el 1 enero 1986.

La transgresión de la irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales del art. 9.3 CE se imputa al precepto legal cuestionado, porque el mismo supondría la aplicación de un nuevo tipo impositivo a hechos imponibles ya realizados con anterioridad, puesto que el hecho imponible -se dice-, es la elaboración de bebidas alcohólicas y no su salida de fábrica, aunque éste sea el momento del devengo. La cuestión así planteada coincide sustancialmente con las suscitadas por el mismo órgano judicial en relación con preceptos similares de leyes anteriores (cuestiones 1982/1988, 1096/1989 y 1883/1989), que han sido resueltas por la S 19 noviembre 1992 del Pleno de este Tribunal (STC 197/1992), y cuya argumentación cabe reiterar en lo que es relevante para la resolución de la presente cuestión.

SEGUNDO.- En dicha sentencia afirmamos sustancialmente que, si el precepto legal prevé su aplicación a hechos contemporáneos o posteriores a su entrada en vigor, tal regulación no constituye un supuesto de retroactividad auténtica de la Ley tributaria, sino, a lo sumo de retroactividad impropia, porque el nuevo tipo se aplica a hechos imponibles plenamente realizados después de la entrada en vigor de esta Ley. Ciertamente, el hecho material imponible de este impuesto especial es la elaboración de bebidas alcohólicas, pero su puesta en circulación al tiempo de la salida de la fábrica supone la realización íntegra del hecho imponible amén del devengo o momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Sin ese presupuesto de hecho -la circulación del producto-, no puede estimarse plenamente realizado el hecho imponible, según el criterio legítimamente seleccionado por el legislador, dentro de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo. Así pues, aunque algunas de las partidas de alcoholes gravadas a partir de 1986 pudieran haber sido fabricadas con anterioridad, en todo caso, no habrían salido de la fábrica ni habrían satisfecho el preceptivo impuesto.

A igual conclusión se llegaría aun si se considerasen como supuestos independientes y separados, totalmente desconectados entre sí, el hecho imponible y el devengo, como parece entender el auto proponente. En tal caso ni siquiera podría hablarse de retroactividad impropia, pues si el legislador puede referir la aplicación del tipo impositivo al momento del hecho imponible o al del devengo, es claro que no existirá efecto retroactivo de clase alguna si, elegido el momento del devengo, la nueva Ley dispone que el tipo se aplique tan sólo a devengos producidos después de su entrada en vigor; supuesto que es precisamente el que ocurre en el caso presente, determinando que el momento de producción del hecho imponible sea irrelevante, dado el sistema legal elegido.

Por último, y siguiendo también los criterios sentados en nuestra STC 197/1992, la seguridad jurídica, en cuanto certeza de la norma o protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles, no puede entenderse vulnerada en el presente caso, pues, como destaca el Abogado del Estado, el art. 5.2 L 45/1985 no cambia, en realidad, la norma preexistente, en relación con el criterio de que el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo; criterio legislativo formulado y en vigor desde el 1 enero 1983, habiéndose producido ya con anterioridad la revisión de esos tipos.

Había, pues, un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación también en relación con la cuantía del tipo, en un impuesto que, además, permite al sujeto pasivo transferir la carga tributaria a los consumidores como un coste a incluir en el precio del producto.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación Española, ha decidido:

Desestimar la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Dada en Madrid, a 26 noviembre 1992. Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Presidente.- Luis López Guerra.- Fernando García-Mon y González-Regueral.- Carlos de la Vega Benayas.- Eugenio Díaz Eimil.- Alvaro Rodríguez Bereijo.- Vicente Gimeno Sendra.- José Gabaldón López.- Rafael de Mendizábal Allende.- Julio Diego González Campos.- Pedro Cruz Villalón.- Carles Viver Pi-Sunyer, Magistrados.